




MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

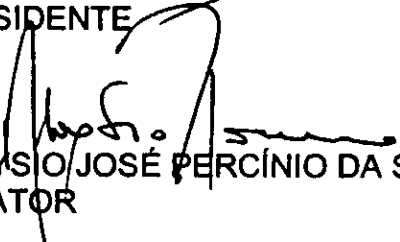
Processo nº : 13808.001701/2001-10
Recurso nº : 132.973
Matéria : PIS/DEDUÇÃO – Ex(s): 1992 a 1994
Recorrente : BRITISH AIRWAYS PLC
Recorrida : 10ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I
Sessão de : 10 de setembro de 2003
Acórdão nº : 103-21.373

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento tributário nos casos de tributos enquadrados na modalidade "homologação".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BRITISH AIRWAYS PLC.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário, vencida a conselheira Nadja Rodrigues Romero. O Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber acompanhou o relator pelas conclusões, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. A contribuinte foi defendida pelo Dr. Paulo Rogério Sehn, inscrição OAB/SP, nº 109.361.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 06 NOV 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, NILTON PÊSS e VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.001701/2001-10
Acórdão : 103-21.373

Recurso nº : 132.973
Recorrente : BRITISH AIRWAYS PLC

RELATÓRIO

I.a - Identificação

BRITISH AIRWAYS PLC, devidamente qualificada nos autos, recorre a este Conselho contra o Acórdão nº 721/2002 da 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo (fls. 118).

I.b – Exigência

Transcrevo o relatório que integra o voto condutor do acórdão de primeira instância haja vista bem retratar os autos.

*Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 61 a 64, em fiscalização empreendida junto à empresa acima identificada, relativa aos anos de 1991 a 1993, constatou-se o seguinte:

2. A contribuinte contesta judicialmente a cobrança das contribuições para o PIS e o FINSOCIAL sobre a prestação de serviços de transporte aéreo internacional de passageiros e cargas, tendo impetrado o Mandado de Segurança nº 91.0022945-8, distribuído à 14ª Vara da Justiça Federal do Rio de Janeiro.

3. Em 12/08/1991 foi proferida liminar favorável à contribuinte, tendo sido proferida, a seguir, sentença julgando procedente a ação, e determinando à autoridade coatora que suspendesse qualquer procedimento administrativo-fiscal pertinente à cobrança do PIS e do FINSOCIAL.

4. Em julgamento da Apelação em Mandado de Segurança nº 96.0228604-0, a 1ª Turma do TRF da 2ª Região reverteu a sentença de 1ª instância. A parte interpôs recursos extraordinário e especial, que foram admitidos. Destes, foram interpostos agravos de instrumento, remetidos ao STF e ao STJ, que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.001701/2001-10
Acórdão : 103-21.373

estão pendentes de apreciação. Tal feito tornou novamente exigíveis as contribuições para o PIS e o FINSOCIAL.

5. Intimada pela fiscalização, a contribuinte alegou a vigência de um acordo bilateral para evitar a dupla taxação entre o Brasil e a Grã-Bretanha, que isentaria a empresa aérea das contribuições sociais como um todo.

6. A fiscalização alega que tal acordo não foi celebrado pelo Presidente da República, nem ratificado pelo Congresso Nacional (art. 83, inciso VIII, c/c art. 49, inciso VI, CF/67), e discorda da contribuinte quanto ao teor do acordo, que trataria de impostos "sobre a renda e o lucro".

7. A base de cálculo do PIS-dedução é o imposto de renda da pessoa jurídica devido ou como se devido fosse. Portanto, mesmo que o alegado acordo esteja em vigor, não é aplicável ao caso em tela, posto não se tratar de imposto ou semelhante sobre a renda ou o lucro.

8. A contribuinte não recolheu, não declarou e nem depositou judicialmente as contribuições em litígio, conforme informou à fiscalização seu advogado, em resposta ao termo de reintimação de 19/01/2001.

9. Consultando os sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal a fiscalização encontrou o processo administrativo nº 10768.004472/91-61, no qual houve o lançamento de ofício do PIS para os períodos de julho de 1988 a dezembro de 1990. Não foram encontrados outros lançamentos para a referida contribuição.

10. Foi efetuado o lançamento de ofício do IRPJ nos anos-calendário de 1994 e 1995 (processo administrativo nº 15374.000198/99-37). Como o PIS-dedução era recolhido com recursos do IRPJ, através da dedução de 5% do imposto devido ou como se devido fosse, a fiscalização considerou como constituído o crédito tributário para esses anos, posto de o PIS-dedução está embutido no valor do IRPJ lançado.

11. A partir de março de 1996 as receitas oriundas do transporte internacional de cargas e passageiros são excluídas da base de cálculo do PIS. Sendo essa a atividade da contribuinte fiscalizada, não há contribuição a ser lançada desse período em diante. A partir de fevereiro de 1999, as receitas de transporte internacional de cargas e passageiros estão isentas desta contribuição.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo : 13808.001701/2001-10
Acórdão : 103-21.373

12. As bases de cálculo foram retiradas das declarações de IRPJ dos anos-calendário de 1991 a 1993. Não foi possível determinar a base de cálculo referente a 1996 uma vez que a apuração do imposto de renda foi anual e o PIS só foi devido nos meses de janeiro e fevereiro daquele ano. Observar tabela de fl. 63.”

Em consequência do acima exposto, foi lavrado o auto de infração de PIS (fls. 69).

I.c – Impugnação

Transcrevo, novamente, o relatório que integra o acórdão de primeiro grau.

“14. Cientificada do lançamento em 09 de abril de 2001 (fl. 69), a empresa interessada, por meio de seu representante (fl. 93), apresentou, em 09 de maio de 2001, a impugnação de fls. 73 a 92, alegando em síntese:

OS FATOS

15. A impugnante é filial de empresa estrangeira autorizada a funcionar no Brasil, tendo como atividade social a prestação de serviço de transporte aéreo de cargas e passageiros.

16. Para tanto, mantém no país escritórios administrativos, de suporte e para a venda de passagens. Tratando-se de meros escritórios de representação, não auferem qualquer receita própria. Os valores recebidos de terceiros por contratos de transporte não são receitas da impugnante, mas de sua matriz inglesa, que é a única proprietária e entidade autorizada a operar as aeronaves.

17. Dessa maneira, como os valores recebidos pela impugnante pertencem à sua matriz inglesa, não há base de cálculo a ser tributada pelo PIS.

PRELIMINAR – DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR

18. A contribuição ao PIS foi criada pela Lei Complementar nº 07/70. O Supremo Tribunal Federal, pronunciando-se quanto à sua natureza jurídica, entendeu que a referida exação é de natureza tributária e, como tal, sujeita a lançamento por homologação (artigo 150, § 4º do CTN).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.001701/2001-10
Acórdão : 103-21.373

19. Ocorre que o supracitado dispositivo legal apenas se aplica aos casos em que o contribuinte efetivamente antecipa o recolhimento do tributo. Não havendo, como no presente caso, tal recolhimento, o prazo decadencial a ser aplicado é o previsto no artigo 173 do CTN.

20. Assim, a autoridade lançadora decaiu do seu poder-dever de constituir o crédito tributário em exame, quanto aos supostos débitos dos anos-calendário de 1991 a 1995, não podendo mais serem exigidos tais valores.

21. Nem se alegue que as autoridades fiscais encontravam-se impedidas de autuar a impugnante pelo fato de esta estar questionando em juízo a incidência da contribuição sobre o PIS, pois o ato de lançar é de competência privativa das autoridades fiscais, que têm verdadeiro dever de lançar os créditos tributários que entenderem devidos.

22. É assente na jurisprudência pátria não competir ao magistrado obstar que as autoridades fiscais lavrem autos de infração que entenderem devidos. O que pode vir a ocorrer é que o juiz determine ao Fisco a não aplicação de penalidades e/ou exigência de recolhimento de valores discutidos em ação judicial.

23. Acresça-se, ainda, que o prazo decadencial não se encontra sujeito a qualquer suspensão e/ou paralisação, sendo esta mais uma razão para que o juiz não impeça a fiscalização de constituir seus créditos tributários.

24. Reitera, então, a impugnante que a autoridade lançadora decaiu do seu poder-dever de constituir o crédito tributário em exame, não podendo mais serem exigidos tais valores.

25. Caso a decadência acima suscitada seja superada, o que se admite apenas *ad argumentandum*, pelas razões de fato e de direito que seguem, também no mérito não merece prosperar a presente autuação.

INEXISTÊNCIA DE VALOR A TRIBUTAR

26. A impugnante é prestadora de serviços. Se devesse o PIS no período autuado, estaria sujeita ao PIS-repique.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.001701/2001-10
Acórdão : 103-21.373

27. Mas a impugnante é isenta do IRPJ, nos termos de Acordo celebrado com a Grã-Bretanha. Assim, o autuante aplicou o artigo 3º, § 3º, da Lei Complementar nº 07/70.

28. Ocorre que, mesmo se não fosse isenta do IRPJ, a impugnante não seria devedora do tributo ora exigido, pois é mero escritório de representação de sua matriz inglesa, não gerando receitas, mesmo porque sequer tem meios para que tal ocorra, posto que as aeronaves utilizadas pertencem à empresa inglesa. Assim, não seria lícito entender que as receitas advindas da venda de bilhetes aéreos pela impugnante pertencessem a esta, que sequer percebe qualquer comissão.

29. O direito de excluir os valores repassados à sua matriz é perfeitamente legítimo, tendo em vista tratar de receitas que efetivamente não pertencem à impugnante, e que não integram o seu resultado contábil e/ou fiscal. A única restrição é que as receitas já tenham sido efetivamente transferidas.

30. Resta claro, portanto, que, para fins de determinação da base da contribuição ao PIS, somente compõem a receita bruta as parcelas que efetivamente pertencem à empresa, excluindo-se, conseqüentemente, aquelas que são destinadas a terceiros.

A VIGÊNCIA DO TRATADO FIRMADO ENTRE O
BRASIL E A GRÃ-BRETANHA

31. O Auditor Fiscal autuante desconsidera a aplicação do Acordo celebrado entre o Brasil e a Grã-Bretanha, que isenta toda a renda auferida em operações de transporte aéreo da incidência de quaisquer tributos sobre a renda e/ou o lucro.

32. O Presidente da República em exercício, fazendo uso da competência que lhe fora outorgada pela Constituição Federal de 1967, editou o Decreto-lei nº 1.228/72, que nunca foi questionado pela fiscalização.

33. Apenas recentemente, com o aumento excessivo da ânsia arrecadadora, é que o Fisco passou a desconsiderar os termos do referido Acordo, sob o argumento de que não teria sido referendado pelo Congresso Nacional.

34. Embora seja certo que a Constituição Federal exija o referendo do Congresso Nacional para dar validade a Acordos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo : 13808.001701/2001-10
Acórdão : 103-21.373

internacionais dos quais o Brasil faça parte, pretender negar vigência a Acordo de tal natureza pelo tão-somente fato de não ter sido referendado pelo Congresso Nacional, que é mera formalidade, é deveras desarrazoado e não pode vir a prosperar, sob pena de instaurar-se ambiente de grande insegurança jurídica no país.

A RETROATIVIDADE BENIGNA

35. Como afirmado pelo próprio fiscal atuante, a partir de fevereiro de 1999 as receitas decorrentes do transporte aéreo de cargas e de passageiros passaram a estar isentas da contribuição ao PIS (Medida Provisória nº 1.858-6/99).

36. Como atualmente a impugnante não se encontra sujeita ao recolhimento do PIS, com relação à penalidade aplicada há que se aplicar o disposto no artigo 106 do CTN, que trata da retroatividade da lei mais benigna.

A UTILIZAÇÃO DA SELIC NO CÔMPUTO DOS JUROS DE MORA

37. Ainda que não se entenda pela improcedência do Auto de Infração, não seria possível prosperar a exigência tal como materializada nos autos, pois neles estão sendo exigidos juros de mora calculados com base na denominada taxa SELIC.

38. A referida taxa, porém, é absolutamente imprestável como base para efeitos de cálculo dos juros de mora.

39. A taxa SELIC não corresponde exclusivamente a juros moratórios em matéria tributária, pois sua incidência ocorre, também, quando do exercício do direito legalmente assegurado de pagar parceladamente os tributos.

40. A Instrução Normativa nº 11/96 também indica ser a taxa SELIC, adotada como referencial de juros moratórios, verdadeiro substitutivo da correção monetária.

41. Também deve-se levar em consideração que o próprio Banco Central do Brasil, que apura a taxa SELIC, reconheceu, em sua Circular nº 2.672/96, ser a taxa SELIC diferenciada dos juros.

42. Ademais, pelo § 1º do artigo 161 do CTN, os juros moratórios têm seu teto fixado em 1% ao mês. Embora nesse



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.001701/2001-10
Acórdão : 103-21.373

parágrafo se faça referência a outra eventual disposição legal fixando a taxa desses juros, isso não significa que possam superar esse teto.

43. Além disso, ao determinar a correspondência dos juros moratórios à taxa SELIC, alberga a lei verdadeira delegação de competência. Os juros moratórios, como acessório do crédito tributário, somente podem ter sua taxa fixada por lei, nos termos do artigo 161 do CTN.

44. A taxa SELIC é apurada administrativamente, mas gerada no mercado financeiro. Essa delegação, além de vedada pelo princípio da legalidade em matéria tributária, é expressamente proscrita pelo artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

45. Verifica-se assim que, ainda que fossem devidos os juros moratórios, jamais o seriam na dimensão pretendida, posto que a taxa SELIC não pode ser tomada como base para seu cômputo.

O PEDIDO

46. Diante do exposto, requer a impugnante: a) que seja reconhecida a decadência do direito de se constituir o crédito tributário ora impugnado; b) não acolhida a alegação de decadência, o que se admite apenas *ad argumentandum*, que no mérito se julgue improcedente a autuação."

I.d – Acórdão de Primeira Instância.

Os membros da 10ª Turma da DRJ/SPO acordaram, por unanimidade de votos, considerar procedente o lançamento. O acórdão está assim ementado:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
Ano-calendário: 1991, 1992, 1993

**Ementa: PROCESSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.
CONCOMITÂNCIA.**

A propositura pela contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa renúncia às instâncias administrativas.

PIS. DECADÊNCIA.

Decai em 10 (dez) anos o direito de constituição do crédito tributário relativo à contribuição para o PIS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.001701/2001-10
Acórdão : 103-21.373

MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Caberá o lançamento da multa de ofício nos casos de falta de pagamento ou recolhimento de tributo.

JUROS DE MORA. SELIC.

A falta de pagamento do tributo na data do vencimento implica a exigência de juros moratórios, calculados até a data do efetivo pagamento, tendo previsão legal sua cobrança com base na taxa SELIC.

INCONSTITUCIONALIDADE.

À esfera administrativa não compete a análise da constitucionalidade de normas jurídicas."

I.e – Recurso

Por intermédio do recurso interposto em 19/07/2002 (fls. 134), British airways PLC renova as razões alegadas na impugnação e acrescenta que "não tendo a r. decisão recorrida atacado cada um dos fundamentos utilizados pela então Impugnante em sua peça de defesa, mister se faz decretar a nulidade da decisão proferida por flagrante cerceamento ao direito de defesa da Recorrente, o que se espera seja reconhecido por esse E. Conselho de Contribuintes."

I.f – Garantia Recursal

A Recorrente informou ao órgão preparador, fls.190, que efetuara o depósito recursal em DARF comum e sob código de recolhimento relativo a lançamento de ofício de PIS e requereu o regular processamento do recurso haja vista ter incorrido em "erro meramente formal". Afirmou que tal equívoco não poderia obstar o seguimento do recurso, nem deveriam os valores recolhidos ser registrados como receita tributária, tendo em vista o "notório" desiderato de realização de depósito administrativo, como fez constar do DARF com a indicação "Depósito (..) de 30%". Juntou aos autos cópias dos DARF (fls. 171).

Adicionalmente, solicitou que a Repartição adotasse providências para retificação do equívoco e alocação dos valores em conta corrente na Caixa Econômica



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.001701/2001-10

Acórdão : 103-21.373

Federal em São Paulo. Requereu, no caso de ser impossível à Administração atender ao acima solicitado, ser notificada a tomar as providências, junto à CEF e à SRF, que a repartição viesse a indicar.

Em resposta, o órgão preparador, por intermédio do documento às fls. 184, informou não haver previsão legal nem procedimento operacional para tal conversão, que a recorrente deveria providenciar arrolamento de bens para respaldar o seguimento do recurso e que os valores recolhidos poderiam ser objeto de pedido de restituição.

A Recorrente obteve liminar em Mandado de Segurança (fls. 187) para que os valores recolhidos por meio dos DARF fossem recebidos como garantia para o regular andamento do recurso administrativo, uma vez preenchidos os demais requisitos legais e verificada a tempestividade dos recursos e depósitos efetuados. Também obteve o direito de complementar o valor da garantia eventualmente depositada a menor, mediante o recolhimento da diferença, em dinheiro, ou mediante o arrolamento de bens.

I.g – Pedido de Suspensão do Curso do Processo

A Recorrente apresentou requerimento (fls.242) para “suspensão do curso deste processo” tendo em vista que “... representantes dos Governos do Brasil e da Grã-Bretanha encontram-se em fase conclusiva de formalização de ato adicional reconhecendo o tratamento recíproco em relação à totalidade dos impostos, taxas, contribuições sociais ou qualquer outro ônus tributário incidente sobre operações de transporte internacional de cargas ou passageiros, conforme se depreende da leitura da recente manifestação exarada pelo Chefe da Assessoria de Assuntos Internacionais da Secretaria da Receita Federal.”

A “manifestação”, Ofício SRF/Asain nº 006, de 17/03/2003, anexado ao requerimento, encontra-se às fls. 246. Nesse ofício, o Chefe da Assessoria de Assuntos Internacionais da SRF afirma que aquela Secretaria reconhece a validade do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.001701/2001-10
Acórdão : 103-21.373

acordo por Troca de Notas entre o Brasil e o Reino Unido e que o IRPJ e a CSLL estão abrangidos por ele. Informa que as receitas do transporte internacional de cargas ou passageiros auferidas pelas empresas aéreas que operam no Brasil, nacionais ou estrangeiras, estão isentas do PIS e da COFINS, para fatos geradores a partir de 1º/02/99, de acordo com o art. 14, V, e §1º da MP 2.158-35/01. Para os fatos geradores anteriores, a solução foi conceder a remissão prevista no art. 172 do CTN. Para esse fim, foram editadas a MP 67, de 04/09/2002 (hoje Lei 10.560/2002), e a MP 75 de 24/10/2002. Esta última, rejeitada pelo Congresso Nacional.

Ainda no ofício citado, consta que a SRF negociou com o Governo Britânico uma "Minuta de Entendimento", que refletiria o contexto acima descrito, que resolveria definitivamente a questão. Entretanto, a rejeição da MP 75 inviabilizou momentaneamente a conclusão dos entendimentos na linha do "Memorando". Assim, manifesta a intenção da SRF de incluir, em medida provisória a ser editada em breve, dispositivo idêntico ao contido na MP 75 (art. 38) para viabilizar a remissão originalmente concedida MP67 (art 4º e parágrafos). Minuta do "Memorando" às fls. 248.

Também foi anexada cópia de "manifestação formal do Governo da Grã-Bretanha consignando que as receitas e os lucros auferidos por companhias aéreas brasileiras no território inglês não vêm sendo tributados com base na reciprocidade prevista no Acordo Internacional celebrado em 1967" (fls. 252) e solicitou a sua juntada aos autos.

O Sr. Presidente desta Câmara, em despacho às fls. 242, indeferiu o pedido de suspensão "sob o fundamento de que eventual futuro acordo Brasil/Grã-Bretanha não impede a sua aplicação e nem a solução do litígio fiscal". Determinou a juntada do requerimento aos autos.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.001701/2001-10
Acórdão : 103-21.373

VOTO

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator.

II.a – Admissibilidade

Superados os incidentes na prestação de garantia recursal. O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade.

II.b - Fundamentação

A análise inicial recai sobre a preliminar de decadência do lançamento do PIS, realizado em 09/04/2001, relativo a fatos geradores entre 31/12/91 e 31/12/93. No presente processo, a questão é relativa à decadência dos tributos submetidos à modalidade prevista no artigo 150 do CTN, os chamados lançamentos por homologação ou "auto-lançamentos".

O artigo 173 fixa, como regra geral, o prazo de cinco anos para que a Fazenda Pública constitua o crédito tributário por intermédio do lançamento. Igual prazo é adotado quando o Código trata especificamente do lançamento por homologação. Transcrevo os dois dispositivos, abaixo, in verbis:

"Art. 150, § 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.001701/2001-10
Acórdão : 103-21.373

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

O prazo de cinco anos não tem sido objeto de polêmica nem na doutrina nem na jurisprudência. O mesmo não se pode afirmar no que se refere ao termo inicial da sua contagem. Aí coexistem várias teses, todas, diga-se de passagem, muito bem fundamentadas. Citarei algumas delas, resumidamente, sem esquecer de mencionar que não serão abordadas as hipóteses de lançamento em virtude de decisão que tenha anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado e também as de dolo, fraude ou simulação, porque não são matérias objeto deste processo.

Há os que entendem que, na ausência ou insuficiência de pagamento, deve-se iniciar a contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme previsto no art. 173, I, tendo em vista que não se trataria de lançamento por homologação, mas de lançamento de ofício, conforme previsto no inciso V do art. 149, abaixo.

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;"

Outros defendem a contagem a partir da homologação, ou quando transcorrido o prazo para a prática de tal ato pela Administração, na hipótese de homologação tácita, aplicando-se a partir desse momento a regra do art. 173, I. Na prática, essa interpretação contempla a soma dos prazos dos artigos 150 e 173.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo : 13808.001701/2001-10
Acórdão : 103-21.373

Também existem aqueles que defendem que o termo inicial é sempre a data do fato gerador, em qualquer situação.

Sem a menor pretensão de esgotar um tema controverso e já tão esmiuçado por inúmeros respeitáveis especialistas no assunto, alinho-me aos que pensam que o termo inicial será sempre o fato gerador, não obstante inexistir pagamento.

A modalidade de lançamento na qual se encontra enquadrado um tributo está definida na sua legislação de regência. Deve-se compulsar a lei para descobrir qual é a participação do sujeito passivo desde a apuração do montante devido até o momento da satisfação da obrigação principal. Não é a circunstância de haver pagamento (ou não) que define o tipo de lançamento.

Quando cabe a ele informar dados ao Fisco e aguardar que ele (o Fisco) os processe e informe o valor devido para só então efetuar o pagamento, estamos diante do lançamento por declaração. No lançamento de ofício, todos os procedimentos são adotados pela Administração de forma independente de colaboração do sujeito passivo. Na modalidade do lançamento por homologação, toda a atividade de apuração do valor do tributo é atribuída ao sujeito passivo. A definição desta modalidade está no caput do art. 150:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa."

Ao identificar a modalidade de acordo com as regras legais que definem a essência da sistemática de apuração e pagamento do tributo, então o intérprete estará apto a identificar a sua regra específica de decadência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.001701/2001-10
Acórdão : 103-21.373

Vislumbro um equívoco na argumentação dos que defendem que só pode haver homologação de pagamento. Não é o pagamento que se homologa. Segundo Hugo de Brito Machado¹, o “objeto da homologação é a atividade de apuração. Tal atividade é privativa da autoridade administrativa. Assim, quando atribuída por lei ao sujeito passivo da obrigação tributária, faz-se necessária a homologação, que a transforma em atividade administrativa. Pela homologação, a autoridade faz sua aquela atividade que foi de fato desenvolvida pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Ainda quando se diz que a autoridade homologa o pagamento, na verdade é a apuração do valor pago que está sendo homologada.”

José Antonio Minatel², quando integrava a 8ª Câmara deste Conselho e com a objetividade e a simplicidade que lhe são peculiares, assim se pronunciou ao enfrentar a matéria:

“O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrario sensu, não homologado o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao “conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado”, na linguagem do próprio CTN.”

Convém lembrar que o termo “lançamento” conforme empregado nos §§ 1º e 4º do artigo 150 vem designar a atividade de apuração do tributo realizada pelo sujeito passivo, exatamente a atividade que carece de homologação. Nesse sentido, lançamento não significa ato administrativo de constituição do crédito tributário.

¹ “LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E DECADÊNCIA”, Dialética e Icet, Fortaleza-CE, 2002, pág. 244.

² Voto integrante do Acórdão 108-04.393, sessão de 09/07/97.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.001701/2001-10
Acórdão : 103-21.373

Alberto Xavier³, ao criticar a terminologia do Código, vem confirmar, indiretamente, essa constatação ao referir-se à existência da figura de um "lançamento praticado por particular", o que no meu entender, é a própria atividade de apuração acima referida. Escreve o professor:

"Salta logo à vista a imprecisão e incoerência do legislador quando, após tentativa de salvar o conceito de lançamento como atividade privativa da Administração, recusando-se formalmente a utilizar o conceito – com aquele contraditório – de auto-lançamento, acaba caindo neste vício, ao aludir, nos §§ 1º e 4º do artigo 150, à "homologação do lançamento". Assim fazendo, entrou em contradição com o "caput" do artigo 150 em que a homologação é referida ao pagamento, que não ao lançamento; e, do mesmo passo, acabou por reconhecer um lançamento, praticado por particular, homologável pelo Fisco, o que contraria a noção do artigo 142."

Ressalvo que me atrevo a discordar do ilustre mestre, pelas razões já aqui expostas, no tocante à sua certeza de que a homologação é relativa ao pagamento.

É oportuno lembrar que o § 4º do art. 150 seria simplesmente inútil se o pagamento é que fosse passível de homologação, a norma a ser aplicada seria sempre a geral (art 173, I). Além do mais, o que estaria sujeito à homologação, senão a apuração, quando não há valor a ser pago em virtude do próprio sistema de apuração do tributo, a exemplo do que ocorre com o IRPJ na situação de prejuízo fiscal ou de IPI e ICMS quando o conta corrente acusa crédito do contribuinte?

Na verdade, o § 4º do art.150 do CTN fixa um prazo de 5 anos, contados a partir do fato gerador, para que a Administração exerça o seu poder de controle sobre a acurácia da atividade de apuração (ou, como vimos, de "lançamento") que deve ser realizada pelo sujeito passivo por determinação legal. Dentro desse

³" DO LANÇAMENTO: TEORIA GERAL DO ATO, DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO TRIBUTÁRIO", Forense, Rio de Janeiro-RJ, 1998, pág. 87.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.001701/2001-10
Acórdão : 103-21.373

prazo, sendo constatada ausência ou insuficiência de recolhimento, cabe à autoridade competente realizar o lançamento de ofício como previsto no inc. V do art. 149.

No entanto, a hipótese de lançamento de ofício não transfere o procedimento fiscal para o âmbito da regra geral de decadência do art. 173, I. O inc. V do art. 149 apenas tem a função de autorizar o lançamento de ofício. Afinal, como já demonstrado, a homologação diz respeito à atividade de apuração do valor do tributo e tem o seu *dies ad quem* fixado no citado § 4º do artigo 150 como regra específica para os casos de lançamento por homologação. O decurso do prazo sem manifestação do Fisco implica na concordância tácita e extingue o direito de lançar.

Também me parece natural que o prazo tenha a sua contagem iniciada com o nascimento da obrigação tributária. Nas duas outras modalidades – de ofício e declaração, o lapso temporal (art. 173, I) encontra justificativa na necessidade de reservar-se tempo para o procedimento administrativo que antecede o lançamento tributário e o pagamento, ao contrário do que ocorre no lançamento por homologação em que o pagamento prescinde de ato administrativo prévio. Daí ter-se a antecipação do *dies a quo* - que é, em geral, o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado - para a data de ocorrência do fato gerador.

No tocante às contribuições sociais, não parece haver polêmica quanto à sua natureza tributária e sobre a sua submissão às regras de decadência dos tributos. Também me parece certo que a legislação de regência no período ao qual se refere a autuação autoriza enquadrá-la na modalidade do art. 150 – lançamento por homologação.

O prazo decadencial das contribuições sociais é de 10 (dez) anos, conforme fixado pelo art. 45 da Lei 8.212/91, abaixo, *in verbis*:

*Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.001701/2001-10
Acórdão : 103-21.373

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

Parágrafo único. A Seguridade Social nunca perde o direito de apurar e constituir créditos provenientes de importâncias descontadas dos segurados ou de terceiros ou decorrentes da prática de crimes previstos na alínea j do art. 95 desta lei.”

Todavia, a precisa identificação da regra de decadência aplicável às contribuições sociais inclui também a observação do art. 146, III, “b” da Constituição da República. Prescreve o texto constitucional:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;”

De fato, como vimos, a Constituição exige expressamente que a matéria seja disciplinada por intermédio de lei complementar. O nosso Código Tributário - Lei 5.172/66 – é o ato legal competente para dispor sobre o tema. Muito embora não seja lei complementar formal, o é no seu aspecto material ou ontológico haja vista ter sido assim recepcionado pela atual ordem constitucional.

De acordo com a lição de Paulo de Barros Carvalho⁴, “o Código Tributário Nacional foi incorporado à ordem jurídica instaurada com a Constituição de 5 de outubro de 1988. Quanto mais não fosse, por efeito da manifestação explícita contida no § 5º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que assegura a validade sistêmica da legislação anterior, naquilo em que não for incompatível com o novo ordenamento. É o tradicional princípio da recepção, meio pelo qual se evita intensa e árdua movimentação dos órgãos legislativos para o implemento de normas jurídicas que já se encontram prontas e acabadas, irradiando sua eficácia

⁴ “CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO”, 13ª edição, Saraiva, São Paulo-SP, 2000, pág. 191.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.001701/2001-10
Acórdão : 103-21.373

em termos de compatibilidade plena com o teor dos novos preceitos constitucionais. Porventura inexistisse a aplicabilidade de tal princípio e, certamente, o poder Legislativo não faria outra coisa, durante muito tempo, senão reescrever no seu modo prescritivo regras já conhecidas, nos vários setores do convívio social. Este trabalho inócuo e repetitivo é afastado por obra daquela orientação que atende, sobretudo, a outro primado: o da economia legislativa.”

Seria admissível que o legislador ordinário viesse a fixar prazo decadencial menor exercendo a delegação que lhe foi passada pelo comando “se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos...” (§ 4º do art. 150), não haveria aí nenhuma afronta à Lei Maior. Se fixar prazo maior, como efetivamente ocorreu no caso do art. 45 da Lei 8.212/91, invadirá o âmbito privativo da lei complementar e, conseqüentemente, terá desrespeitado o comando do art. 146, II, “b” da Carta Magna.

Esse é o consenso que encontro na doutrina, a exemplo de Luciano Amaro⁵:

“Não obstante, aparentemente, a lei de cada tributo (que opte pela modalidade de lançamento por homologação) possa escolher qualquer prazo, maior ou menor do que o indicado no Código Tributário Nacional, parece-nos que a melhor exegese é no sentido de que a lei só possa fixar prazo para homologação menor do que o previsto pelo diploma legal.”

A Lei 8.212/91 também extrapolou a sua competência ao fixar, como termo inicial do prazo decadencial, o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído” (art. 45, I), quando o art. 150 do CTN, no seu § 4º, já estabeleceria a data do fato gerador como ponto de partida da contagem do prazo.

Desse modo, concluo que a exigência tributária referente ao PIS foi formalizada quando já havia decaído o direito de constituir o crédito tributário. Todavia,

⁵ “DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO”, 3ª edição, Saraiva, São Paulo-SP, 1999, pág. 348.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.001701/2001-10
Acórdão : 103-21.373

devo ressaltar que o caso aqui analisado não se encontra entre as hipóteses em que a Administração Pública da União pode afastar a aplicação de dispositivo de lei inconstitucional conforme discriminadas no Decreto 2.346/97 e no art. 22A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda aprovado pela Portaria MF 55/98.

Entretanto, apesar das vedações dos atos administrativos citados no parágrafo anterior, resolvo acolher a jurisprudência dominante deste Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que reconhece o prazo de cinco anos como aplicável à decadência das contribuições sociais.

II.c - Conclusão

Acato a preliminar de decadência do lançamento e dou provimento ao recurso voluntário. O acolhimento dessa preliminar prejudica a análise das demais razões de contestação por perda de objeto.

Sala das Sessões-DF., em 10 de setembro de 2003

ALOYSIO JOSÉ PERCINTO DA SILVA